

---

# **Universidad de Valladolid**

## **Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales**

### **Trabajo de Fin de Grado**

#### **Grado en Administración y Dirección de Empresas**

## **Las diferencias en la liquidación del Impuesto de Sociedades en los Territorio Forales**

Presentado por:

***Lucía del Carmen del Caño***

*Valladolid, 9 de julio de 2018*

**Resumen:**

El Impuesto de Sociedades es una de las figuras recaudatorias más importante del sistema tributario, siendo el tercer impuesto con mayor capacidad recaudatoria por detrás del IRPF y el IVA. Es relevante también por la capacidad de control que permite sobre los rendimientos obtenidos por las residentes en España y por la influencia que tiene sobre las decisiones de estas entidades en temas de inversión y localización.

Por otra parte, en España, la financiación de las Comunidades Autónomas se realiza atendiendo a la normativa del régimen común, con excepción de la Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos de la Comunidad del País Vasco que van a regirse por el régimen foral. La existencia de distintos regímenes está justificada por razones históricas, ya que la Constitución Española respeta los orígenes históricos de los territorios forales, donde disfrutaban de un régimen tributario propio.

El objetivo de este trabajo es analizar las diferencias que existen en la liquidación del Impuesto de Sociedades entre el territorio común y los territorios forales, y comprobar si estas diferencias suponen alguna ventaja para alguno de los territorios.

**Palabras clave:** Impuesto de Sociedades, Territorios Forales, Recaudación.

**Códigos JEL:** E62 Política Fiscal, K34 Ley Fiscal, M21 Economía Empresarial

**Abstract:**

The Corporate Tax is one of the most important collection examples of the tax system, and it is the third tax with the highest tax collection capacity after Personal Income Tax (PIT, IRPF in Spanish) and Value-Added tax (VAT, IVA in Spanish). It is relevant as well for its capacity to control de efficiency of the Spanish societies and for its influence towards these entities regarding investment and location.

On the other hand, in Spain, the financing of the Autonomous Communities is carried out in accordance with the rules of the common system, with the exception of the Autonomous Community of Navarre and the Historical Territories of the Community of the Basque Country which are regulated by the statutory system. The existence of different regimes is justified by historical reasons, since the Spanish Constitution respects the historical origins of the foral territories, where they had a tax regime of their own.

The objective of this proyect is to analyse the differences which exist in the liquidation of the corporate tax between the common territory and the foral territories, and to verify if these differences suppose some advantage for any of the territories.

**Keywords:** Corporation Tax, Foral Territories, Collection.

**JEL Codes:** E62 Fiscal Policy, K34 Tax Law, M21 Business Economics

## ÍNDICE

1.	<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	6
2.	<b>EL IMPUESTO DE SOCIEDADES:</b> .....	7
2.1.	<b>Ámbito de aplicación espacial</b> .....	7
2.2.	<b>Contribuyentes del Impuesto de Sociedades:</b> .....	8
2.3.	<b>Periodo impositivo:</b> .....	9
3.	<b>LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO:</b> .....	9
3.1.	<b>Base imponible:</b> .....	9
3.1.1.	Ajustes positivos y negativos al resultado contable. ....	10
3.1.2.	Reducciones en la base imponible previa:.....	14
3.2.	<b>Cuota íntegra:</b> .....	18
3.3.	<b>Cuota íntegra ajustada positiva:</b> .....	19
3.3.1.	Bonificaciones: .....	19
3.3.2.	Deducciones por doble imposición: .....	19
3.4.	<b>Cuota líquida</b> .....	20
3.4.1.	Actividades de investigación y desarrollo e inversión tecnológica: .....	21
3.4.2.	Inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo: .....	22
3.4.3.	Creación de empleo: .....	23
3.4.4.	Deducciones adicionales en los Territorios forales:.....	24
3.5.	<b>Cuota diferencial:</b> .....	25
4.	<b>RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO:</b> .....	27
5.	<b>CONCLUSIONES</b> .....	33
7.	<b>ANEXO</b> .....	38

## **ÍNDICE DE TABLAS:**

<b>Tabla 3.1: Comparación de los coeficientes máximos de amortización entre el Territorio Común y los Territorios Forales.....</b>	<b>11</b>
<b>Tabla 3.2: Comparación tipos de gravamen en el Territorio Común y los territorios Forales.....</b>	<b>18</b>

## **ÍNDICE DE GRÁFICOS:**

<b>Gráfico 4.1: Número de clarantes por comunidades autónomas .....</b>	<b>28</b>
<b>Gráfico 4.2: Cuota líquida por comunidades autónomas .....</b>	<b>29</b>
<b>Gráfico 4.3: Número de declarantes en los Territorios Forales .....</b>	<b>31</b>
<b>Gráfico 4.4: Cuota líquida en los Territorios Forales .....</b>	<b>32</b>

## 1. INTRODUCCIÓN

En el sistema fiscal español, se distinguen principalmente dos impuestos para gravar las rentas, uno que grava a las personas físicas, Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y otro paralelo que grava el beneficio de las sociedades, Impuesto sobre Sociedades.

Este trabajo está relacionado con el segundo impuesto y el objetivo es conocer las diferencias que existen al realizar la liquidación del Impuesto de Sociedades entre el Territorio Común y los Territorios Forales, a los que se les otorga ciertos privilegios reconocidos constitucionalmente.

Para lograr dicho objetivo, en este trabajo vamos a realizar un análisis sobre cómo se calcula el Impuesto de Sociedades en su modalidad directa atendiendo a las normativas vigentes en España, distinguiendo entre Territorio Común, Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos de la Comunidad del País Vasco.

La formación que he desarrollado ha sido Grado en Administración y Dirección de Empresas. Es un grado que abarca muchos ámbitos: contabilidad, administración, distintas direcciones, fiscalidad... La asignatura con la que está relacionado el trabajo es Régimen Fiscal de la Empresa, donde pude aprender algunos conceptos sobre este impuesto, pero sin entrar en detalle.

El tema tratado en este trabajo, el Impuesto de Sociedades, es un tema de gran importancia para las empresas ya que tiene influencia en decisiones de localización e inversión. Además, es interesante la potestad tributaria que se le otorga a las Comunidades Forales, la cual está recogida en la Constitución Española, y en los correspondientes Estatutos de Autonomía. Esta potestad, es la que permite una distinta regulación del impuesto entre territorios, es por esto que surgen diferencias a la hora de la realizar la liquidación del impuesto, diferencias que voy a abordar a lo largo del trabajo.

**Metodología:** la realización de este trabajo ha consistido en hacer un análisis comparado entre la normativa del Impuesto de Sociedades en el Territorio Común y los Territorios Forales. Para la realización de este análisis ha sido necesario recoger información de las principales leyes que regulan este impuesto tanto en el Territorio Común como en cada uno de los Territorios

Forales, de manuales, artículos y de las páginas de la Agencia Tributaria y de la Hacienda Pública y las Haciendas Forales.

Para finalizar el trabajo, y con el objetivo de tener una visión cuantitativa hemos recogido los datos de la cuota íntegra y del número de declarantes por comunidades autónomas. Se ha realizado en dos partes, una donde los datos se refieren a cada comunidad autónoma y otra donde los datos se refieren a cada Territorio Foral. En el primer caso, los datos referentes al País Vasco y Navarra no incluyen ni aquellas entidades que realizan exclusivamente operaciones en estos territorios, ni a aquellas que presentan liquidación en estos territorios, aunque operen parcialmente en otros y en el segundo los datos son de aquellas entidades que presentan declaración consolidada. Los datos utilizados para este análisis han sido los proporcionados por la Agencia Tributaria y las Haciendas Forales.

## **2. EL IMPUESTO DE SOCIEDADES:**

### **2.1. Ámbito de aplicación espacial.**

Este impuesto se aplicará en todo el territorio español, con la salvedad de que en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco el impuesto está regulado por leyes distintas al territorio común, ya que tienen otorgada una capacidad legislativa propia.

La normativa que regula el impuesto en el territorio común se recoge en la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, en Navarra se aplica la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre. En cuanto al País Vasco es común referirse a él como un territorio foral en su conjunto, sin embargo, cada provincia es un territorio foral en sí misma, es por esto, por lo que van a tener una normativa distinta cada una de ellas, Norma foral 37/2013, de 13 de diciembre en Álava, Norma foral 11/2013, de 5 de diciembre en Bizkaia y Norma foral 2/2014, de 17 de enero en Guipúzcoa.

Además, no podemos dejar de señalar que existen entidades que tributan conjuntamente en varias administraciones, estas entidades deberán aplicar la

normativa correspondiente a la administración de su domicilio fiscal. (García, 1999)

## **2.2. Contribuyentes del Impuesto de Sociedades:**

Serán contribuyentes del Impuesto de Sociedades en el territorio común:

- a. Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.
- b. Las sociedades agrarias de transformación.
- c. Los fondos de inversión.
- d. Las uniones temporales de empresas.
- e. Los fondos de capital-riesgo, y los fondos de inversión colectiva
- f. Los fondos de pensiones.
- g. Los fondos de regulación del mercado hipotecario.
- h. Los fondos de titulización.
- i. Los fondos de garantía de inversiones.
- j. Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.
- k. Los Fondos de Activos Bancarios.

En cambio, en Navarra no se consideran contribuyentes del impuesto, ni los fondos de garantía de inversiones, ni las comunidades titulares de montes vecinales en mano común. En los territorios forales del País Vasco, tampoco se consideran contribuyentes las comunidades titulares de montes vecinales de mano común y a diferencia de los otros dos territorios, no se van a considerar contribuyentes las sociedades agrarias de transformación.

### **2.3. Periodo impositivo:**

De manera general el periodo impositivo va a coincidir con el del ejercicio económico de la entidad, sin embargo, existen ciertos casos en los que el periodo impositivo se dará por concluido:

- Cuando la entidad se extinga, es decir, cuando se realice el asiento de cancelación de la sociedad en el Registro Mercantil.
- Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad al extranjero.
- Cuando se cambie la forma jurídica de la entidad y ello suponga la no sujeción al Impuesto sobre Sociedades.
- Cuando se transforme la forma jurídica de la entidad y ello conlleve la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

### **3. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO:**

En este tercer apartado vamos a comentar como se realiza la liquidación del impuesto de manera teórica y a analizar cuáles son las diferencias que existen en los Territorios Forales con respecto al Territorio Común, a la hora de realizar dicha liquidación. Para realizar la liquidación existe un esquema general que consta de cinco fases principales: Base Imponible, Cuota íntegra, Cuota íntegra ajustada positiva, Cuota líquida y Cuota diferencial. Para pasar de una a otra, el declarante va a poder aplicar una serie de deducciones, reducciones, bonificaciones o porcentajes, entre otros.

#### **3.1. Base imponible:**

Existen tres métodos para el cálculo de la base imponible, estimación directa, estimación objetiva y estimación indirecta. El trabajo se basa en el método de estimación directa, que se aplica de manera general. La primera operación a realizar para la determinación de la base imponible va a ser la realización de ciertos ajustes sobre el resultado contable.

### 3.1.1. Ajustes positivos y negativos al resultado contable.

En la contabilidad de la empresa, atendiendo al principio de imagen fiel, se deben recoger todas aquellas actividades de naturaleza mercantil que afecten al negocio, con independencia de su tratamiento fiscal. El resultado contable no siempre va a coincidir con el resultado fiscal, por tanto, en numerosas ocasiones habrá que realizar ciertos ajustes al resultado contable para obtener la base imponible sometida al impuesto.

“Tales diferencias de criterio obedecen a los distintos objetivos a alcanzar por las normas fiscales y contables. Así mientras las primeras persiguen calcular el resultado económico de la empresa bajo el predominio del principio de prudencia, las fiscales pretenden determinar un resultado fiscal o base imponible que refleje la capacidad de pago de impuestos de la empresa. Estas diferencias entre el resultado fiscal y el contable se clasifican en temporarias y permanentes según reinviertan o no, respectivamente a la base imponible de ejercicios posteriores” (Albi, Paredes y Rodríguez, 2017, pp 281)

#### 3.1.1.1. *Amortizaciones:*

Van a ser deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material e intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. “En lo que se refiere al método a emplear, la empresa debe tener amplia libertad para elegir el criterio de amortización que considere más adecuado” (Pascual, 1998, pp 337)

Los métodos de amortización aplicables son los mismos en los tres territorios, pero existen algunas diferencias. En el caso del territorio común, en la amortización según tablas, esta tabla es más detallada que en el caso de los Territorios Forales, donde se ofrece una tabla mucho más reducida, ya que sólo recoge una serie de activos básicos. En aquellos activos comunes en dichas tablas, los coeficientes máximos de amortización no coinciden en los tres territorios, la diferencia de estos coeficientes se puede observar en la siguiente tabla.

**Tabla 3.1: Comparación de los coeficientes máximos de amortización entre el Territorio Común y los Territorios Forales**

	<b>Coef TC</b>	<b>Coef.Nav</b>	<b>Coef P.V</b>
<b>Edificios para casa/habitación y oficina, uso comercial y/o servicios</b>	2%	4%	3%
<b>Edificios y pabellones para uso industrial</b>	3%	5%	5%
<b>Instalaciones</b>	10%	15%	20%
<b>Maquinaria para usos industriales</b>	12%	15%	20%
<b>Maquinaria para otros usos</b>	12%	15%	15%
<b>Buques y aeronaves</b>	10%	0%	10%
<b>Autobuses, camiones, furgonetas y similares</b>	16%	20%	20%
<b>Vehículos de turismo</b>	10%	15%	20%
<b>Moldes, modelos, trónqueles y matrices</b>	33%	33%	33,33%
<b>Útiles y herramientas</b>	25%	d.efectiva	33,33%
<b>Mobiliario</b>	10%	15%	15%
<b>Equipos informáticos</b>	25%	25%	33,33%
<b>Películas de vídeo para alquiler</b>	33%	0%	50%
<b>Otros elementos no especificados</b>	10%	10%	10%

Fuente: Elaboración propia, a partir de la normativa vigente

En esta tabla podemos apreciar que en los Territorios Forales se permiten coeficientes de amortización más elevados que en el Territorio Común y que estos a su vez son más elevados en el País Vasco que en Navarra.

En la opción de libertad de amortización, las regulaciones de los cuatro territorios forales no coinciden con los del territorio común. En relación con los elementos de inmovilizado nuevo los requisitos difieren de territorio a otro. (Andía, 2017)

En el País Vasco, estos requisitos son los siguientes:

- a) El inmovilizado material e intangible que tenga un valor unitario que no exceda de 1.500 euros, con independencia de su fecha de adquisición.
- b) Los nuevos elementos del inmovilizado material, afectos directamente a la reducción y corrección del impacto contaminante de la empresa.
- c) Aquellos elementos que estén directamente relacionados con la limpieza de suelos contaminados en proyectos aprobados por organismos oficiales de dicho territorio.

En relación con los elementos del inmovilizado nuevo, los requisitos difieren de un territorio a otro. En el caso del Territorio Común, para que sea aplicable la libertad de amortización el valor individual de estos elementos no deberá exceder de 300 euros, dicha deducción se aplicará con el límite de 25.000 euros. En el caso de los Territorio Forales, para que la amortización de estos elementos sea deducible, deben ser adquiridos por pequeñas empresas y microempresas.

En estos territorios no se permite la libertad de amortización por las explotaciones asociativas prioritarias, las sociedades labores ni las entidades mineras, que sí regula la normativa estatal.

En Navarra, los requisitos que difieren del territorio común los siguientes:

- a) Los edificios podrán amortizarse de este modo en la parte en que se encuentren afectos a actividades de investigación y desarrollo, a diferencia del Territorio Común, que no pueden amortizarse libremente, aunque estén afectos a este tipo de actividades
- b) Los elementos de inmovilizado material cuyo valor unitario no sea superior a 1.800 euros.

Los territorios forales también permiten una amortización acelerada a ciertas empresas, en Navarra se les permite a las pequeñas empresas, y en el País Vasco a las medianas empresas. A este tipo de empresas se les permite amortizar los elementos nuevos del inmovilizado material al coeficiente que resulta de multiplicar por 1,5 el coeficiente máximo recogido en las tablas. En Navarra esta amortización acelerada es también aplicable a las inversiones inmobiliarias.

En el País Vasco, a las microempresas, se les permite considerar deducible en concepto de amortización conjunta del inmovilizado material intangible y de las inversiones inmobiliarias, el 25% del valor neto fiscal de los elementos patrimoniales de esta naturaleza, con la exclusión de los elementos no amortizables y de los medios de transporte que tienen limitación en la deducibilidad del gasto.

La última diferencia relevante en este aspecto, es la existe entre el Territorio Común y el Territorio Foral de Navarra en relación con la amortización degresiva. En el caso de que la amortización degresiva sea por porcentaje constante, en el

territorio foral no se establece un porcentaje mínimo, mientras que en el territorio común este porcentaje no puede ser inferior al 11%. Este método de amortización no podrá aplicarse en elementos patrimoniales adquiridos usados, ni en edificios, mientras que, en territorio común, los elementos excluidos, son los edificios, mobiliario y enseres.

### *3.1.1.2. Pérdida por deterioro de valor de los elementos patrimoniales y provisiones*

La normativa de los cinco territorios establece que van a ser deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos, derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo, hayan transcurrido 6 meses desde el vencimiento, el deudor haya sido declarado en situación de concurso de acreedores o esté procesado por el delito de alzamiento o que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente.

En estos requisitos existe una pequeña diferencia entre los cuatro territorios y el Territorio Común. Concretamente esta diferencia consiste en que en el supuesto de que el deudor debe estar procesado por el delito de alzamiento de bienes para que esta pérdida sea deducible, en los territorios forales, se amplía dicho supuesto, siendo también deducibles las pérdidas en el caso de que sean alguno de los administradores o representantes, los que estén procesados por este delito, si el deudor es una entidad.

Las diferencias más sustanciales se recogen en las pérdidas no deducibles. En los Territorios Forales, a diferencia del Territorio Común, no van a ser deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos siguientes:

- a) Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- b) Los que han sido objeto de renovación o prórroga expresa.

A estos dos supuestos, en el País Vasco se les añade los créditos garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención y los garantizados mediante un contrato de seguro o crédito o caución. En Navarra se añaden los créditos asegurados con cualquier modalidad de garantía de naturaleza real, con excepción de aquellos casos de pérdida o envilecimiento

de la garantía y las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas.

En los territorios forales del País Vasco se permiten dos ajustes más que en el territorio común, los cuales vienen regulados en los artículos 24, 25, 25bis y 27 de la norma foral 11/2013 de 5 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades. Estos ajustes son los siguientes:

- *Fondo de comercio financiero*: “Las adquisiciones de participaciones de al menos 5% en entidades que no cotizan o de entidades del grupo, multigrupo o asociadas que cotizan, o del 3% en entidades que cotizan, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto de la participada a la fecha de adquisición, en proporción a su participación se imputa a los bienes y derechos de ésta aplicando el método de integración global establecido en el CCom y la parte de la diferencia que no se ha imputado es deducible de la base imponible con el límite anual máximo del 12,5% de su importe.” (Andia, 2017, pp 30).
- *Aportaciones a sistemas de previsión social*: Se tratan de ciertas contribuciones que son deducibles en los tres territorios forales, pero no lo son en el territorio común. Estas contribuciones son
  - I. Contribuciones a planes de pensiones por parte de los promotores, las realizadas por los socios protectores a los planes de previsión social de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, y las realizadas a planes de previsión social empresarial.
  - II. Las coberturas de contingencias análogas a las de planes de pensiones.

### **3.1.2. Reducciones en la base imponible previa:**

Las reducciones que se aplican de manera general, en el Territorio Común a la base imponible previa son en concepto de: rentas procedentes de determinados activos intangibles, reserva de capitalización, compensación de bases imponibles negativas y reserva de nivelación. La normativa de los territorios

forales no permite realizar todas las reducciones anteriores, pero recoge algunas que no se contemplan en el Territorio Común, las cuales están comentadas en el último epígrafe de este apartado.

#### *3.1.2.1. Rentas procedentes de determinados activos intangibles:*

Esta primera reducción, nace con motivo de la armonización internacional del IS con la normativa de la UE y supone una exención parcial de los ingresos producidos de la cesión de patentes y activos intangibles creados para una actividad innovadora. El objetivo de dicha reducción, es la estimulación para que las empresas realicen este tipo de actividades y reducir la dependencia tecnológica del exterior. La cantidad de la reducción en el Territorio Común consiste en un 40% de su importe.

Esta reducción no se contempla en los Territorio Forales del País Vasco, pero sí en Navarra, donde tiene los mismos objetivos, pero su regulación es distinta.

En este territorio se permite una reducción en relación con las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o explotación de patentes, modelos de utilidad y otros activos que tengan una funcionalidad equivalente. El porcentaje de la reducción, va a ser el que resulta de multiplicar un 70% al resultado del cociente dónde, el numerador son los gastos de la entidad cedente que estén directamente relacionados con la creación del activo, en el cual se incluyen los gastos derivados de la subcontratación de terceros no vinculados con aquella. El denominador está formado por los gastos incurridos por la entidad cedente, directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros vinculados y no vinculados y de la adquisición de activos intangibles.

#### *3.1.2.2. Reserva de capitalización:*

La reserva de capitalización es un incentivo a la autofinanciación de la empresa, no a la inversión, ya que no exige que se materialice una inversión concreta. En el Territorio Común aquellos contribuyentes que tributen al 25% y al 30% podrán

reducir la base imponible en un 10% del incremento de sus fondos propios. Esta reducción no podrá superar el 10% de la base imponible del periodo previa a dicha reducción. La cantidad pendiente de reducción, podrá aplicarse en los dos años inmediatos y sucesivos. (López, 2015)

En el País Vasco se permite una compensación para fomentar la capitalización empresarial, que es similar a la reserva de capitalización del territorio común. En este caso, se permite al contribuyente la reducción de la base imponible en el 10% del importe del incremento de su patrimonio neto.

La normativa del Territorio Foral de Navarra no recoge esta reducción.

### 3.1.2.3. *Compensación de bases imponibles negativas:*

Dicha compensación consiste en que las bases negativas objeto de liquidación podrán ser compensadas en los periodos impositivos siguientes, sin límite temporal tanto en el Territorio Común como en Navarra. En los Territorios Forales del País Vasco “el periodo de compensación es quince años. Las sociedades cuyo objeto social sea exclusivamente la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos, compensaran las bases imponibles negativas, reduciendo la base imponible de los ejercicios siguientes en un importe máximo del 50%.” (Borras y Navarro, 2016, pp. 1548)

Se establecen límites a la compensación de estas bases imponibles negativas que van a variar dependiendo de cuál sea el importe neto de la cifra de negocios

- I. El límite es del 70% si el importe neto de la cifra de negocios es inferior a 20 millones de euros
- II. Si el importe neto de la cifra de negocios se encuentra entre 20 millones y 60 millones el límite es del 50%
- III. Para aquellas entidades que tengan un importe neto de la cifra de negocios superior a 60 millones el límite será del 25%

Estos límites se aplican a la base imponible previa a la compensación por reserva de capitalización.

#### 3.1.2.4. *Reserva de nivelación:*

Aquellas entidades que cumplan la condición de empresas de reducida dimensión y apliquen el tipo de gravamen general, tendrán derecho a minorar la base imponible positiva hasta un 10% de su importe. Esta minoración no podrá superar la cantidad de 1 millón de euros. Esas cuantías, se adicionarán a la base imponible de los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del periodo impositivo en que se realice dicha minoración, siempre y cuando el contribuyente tenga una base imponible negativa, y con el límite del importe de la misma. (Art 105.2 LIS)

La normativa de Navarra no recoge esta deducción, a diferencia del País Vasco y el Territorio Común. En el País Vasco, el límite de la deducción es el 15% de la base imponible del periodo impositivo.

#### 3.1.2.5. *Reducciones a específicas en los Territorios Forales*

Las normativas de los Territorios Forales regulan unas reducciones que no se recogen en la normativa del Territorio Común:

- Reserva especial para inversiones. Esta reducción está recogida en la normativa de Navarra y consiste en que se podrá reducir la base imponible en un 45% de la cantidad destinada a una reserva especial para inversiones, ésta con máximo del 40% de la base imponible, una vez minorada las bases liquidables negativas. En el caso de pequeñas empresas este límite se aumenta al 60%. Para que esta reducción sea aplicable, el importe mínimo de la dotación debe ser de 50.000 euros y, además, debe suponer un incremento de los fondos propios.
- Reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva, recogida en la normativa del País Vasco. Consiste en que el contribuyente podrá deducirse un 60% de la cantidad que se destine a esos fines. Esta reducción no podrá superar el 45% de la base imponible del periodo impositivo, ni el 50% del patrimonio neto a efectos fiscales.

### 3.2. Cuota íntegra:

La cuota íntegra es el resultado de multiplicar la base imponible por el tipo de gravamen que corresponda. En los cinco territorios se establece un tipo de gravamen general, pero existen casos especiales en los que se aplican un tipo de gravamen diferente. Para ver las diferencias entre los Territorios Forales y el Territorio Común se ha realizado la siguiente tabla, con aquellos casos especiales más importantes y con el tipo general de gravamen.

**Tabla 3.2: Comparación tipos de gravamen en el Territorio Común y los territorios Forales.**

	<b>T común</b>	<b>Navarra</b>	<b>P.Vasco</b>
<b>Tipo general</b>	25%	28%	28%
<b>Pequeñas empresas</b>	No espec	23%	24%
<b>Microempresas</b>	No espec	19%	24%
<b>Entidades parcialmente exentas</b>	No espec	23%	21%
<b>Fondos de pensiones</b>	0%	0%	0%
<b>Empresas de hidrocarburos</b>	25%	No espec	35%
<b>Instituciones de Inversión Colectiva</b>	1%	No espec	1%
<b>Sociedades y fondos de inversión mobiliaria</b>	1%	1%	No espe

Fuente: elaboración propia, a partir de la normativa vigente.

De manera general se puede observar que las empresas que tributan en los Territorios Forales se ven beneficiadas con respecto a las que lo hacen en el Territorio Común ya que, ante un mismo valor de Base Imponible, la cantidad de Cuota Íntegra, va a ser menor en los Territorios Forales.

### **3.3. Cuota íntegra ajustada positiva:**

La cuota íntegra ajustada positiva es el resultado de minorar la cuota íntegra en las bonificaciones y las deducciones por doble imposición internacional.

#### **3.3.1. Bonificaciones:**

En el Territorio Común hay dos bonificaciones posibles. Por una parte, una bonificación que consiste en que la parte de cuota íntegra correspondiente a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla y que sean por parte de entidades que operen en estos territorios tendrán una bonificación del 50%.

Por otro lado, tendrá una bonificación del 99% la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de servicios públicos locales.

La bonificación sobre la prestación de servicios públicos, en Navarra, se regula de igual manera que en el territorio común. En este territorio se contemplan a mayores otras bonificaciones que no se contemplan en el Territorio Común. Son las siguientes:

- 50% de bonificación para las cooperativas especialmente protegidas y las explotaciones asociativas prioritarias.
- 80% de bonificación para las cooperativas agrarias especialmente protegidas.
- 99% de bonificación para la Sociedad Navarra de Suelo Industrial, S.A, la sociedad pública Navarra de Suelo y Vivienda S.A y la Sociedad pública Sociedad de Desarrollo de Navarra, S.L.

A diferencia de los otros territorios, el País Vasco, no tiene establecida ninguna bonificación.

#### **3.3.2. Deducciones por doble imposición:**

Este ajuste se permite para eliminar la problemática que supone la tributación de la obtención de rentas en extranjero, relacionado con el exceso de imposición que se produce sobre las mismas, al ser objeto de gravamen en países diferentes.

Cuando la base imponible del contribuyente integre rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá la cantidad menor entre: el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza análoga a este impuesto y el importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por dichas rentas.

Cuando se computen dividendos o participaciones en beneficios en la base imponible y estos sean pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto pagado por esta última.

La normativa de los cuatro Territorios Forales, también regula esta deducción, y no existen diferencias significativas con la regulación del territorio común.

### **3.4. Cuota líquida**

La cuota líquida es el resultado de aplicar a la cuota íntegra ajustada positiva una serie de deducciones. El objetivo de estas deducciones es incentivar aquellas actividades que generan externalidades positivas a la economía. En el Territorio Común estas actividades son: las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, las inversiones en producciones cinematográficas y la creación de empleo.

En todos los territorios estas deducciones deben cumplir una serie de normas conjuntas.

En el Territorio Común, el conjunto de estas deducciones no podrá exceder del 25% de la cuota íntegra ajustada positiva. Este límite se elevará hasta el 50% en el caso en que la deducción por gastos en actividades de investigación y desarrollo exceda del 10% de la cuota íntegra, una vez realizada la deducción para evitar la doble imposición internacional. Las cantidades que no hayan sido aplicadas, podrán aplicarse en las liquidaciones de los 15 años inmediatos y sucesivos, con excepción de las cantidades que correspondan a la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica el periodo aumenta hasta los 18 años.

La normativa del País Vasco establece que las deducciones por inversiones y generación de empleo no pueden exceder conjuntamente del 45% de la cuota líquida, con excepción de las I+D e IT.

Por último, en el Territorio Foral de Navarra la deducción por inversión en elementos nuevos del inmovilizado material y la deducción por inversión en fuentes de energías renovables y en movilidad eléctrica, tienen el límite conjunto de un 25% de la cuota líquida.

En ambos territorios, las deducciones que no hayan sido aplicadas en el ejercicio por insuficiencia de cuota, podrán aplicarse manteniendo los límites en los 15 periodos impositivos siguientes.

Al igual que en apartado anterior, los Territorios Forales regulan una serie de deducciones a mayores, las cuales están explicadas en el último epígrafe.

#### **3.4.1. Actividades de investigación y desarrollo e inversión tecnológica:**

Al Sector Público le interesa incentivar este tipo de actividades puesto que favorecen la competencia y la independencia tecnológica. Se tratan de actividades que suponen un alto riesgo económico, por tanto, las deducciones van a ser significativas cuantitativamente.

Son varias las deducciones que permiten en relación con estas actividades, las entidades podrán realizar una deducción del 25% sobre los gastos en investigación y desarrollo efectuados en el periodo impositivo. En el caso en el que estos gastos sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el 42% sobre este exceso. Además, se va a aplicar un 17% sobre los gastos correspondientes a investigadores y un 8% de las inversiones realizadas en elementos de inmovilizado material e intangibles afectos exclusivamente a este tipo de actividades, con excepción de los edificios y terrenos, por último, podrán deducirse un 12% sobre los gastos realizados en innovación tecnológica en el periodo.

En el caso de los Territorios Forales del País Vasco, el porcentaje de deducción es de un 30% con carácter general sobre los gastos en investigación y desarrollo. Cuando los gastos en este concepto sean mayores que los que se han realizado en los dos años anteriores, se aplica este mismo porcentaje hasta la media, y el 50% sobre lo que exceda de la misma. La deducción sobre el importe de los gastos en investigadores cualificados en este caso va a ser del 20%, y el de las inversiones en inmovilizado material e intangible del 10%. Por tanto, se puede

apreciar, que, aunque los gastos deducibles en este apartado son los mismos, en el caso del País Vasco los porcentajes de deducción son mayores.

Para las innovaciones tecnológicas en los Territorios Forales del País Vasco hay dos porcentajes de deducción, un 15% sobre los gastos en diseño industrial e ingeniería de procesos de producción y adquisición de tecnología avanzada y un 20% sobre los gastos en proyectos encargados a ciertas entidades oficiales.

En Navarra esta deducción consiste en un 40% de los gastos efectuados por este concepto, además se permite una deducción adicional del 20% sobre los siguientes gastos: los correspondientes a proyectos de I+D contratados con organismos públicos y los correspondientes a los gastos de personal de la entidad que correspondan a investigadores cualificados que se dediquen en exclusividad a este tipo de actividades.

En los cuatro Territorios Forales se permite, además, la deducción por participación en este tipo de actividades.

Por tanto, comprobamos que en este sentido, las deducciones en los Territorios Forales son más favorables.

#### **3.4.2. Inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo:**

Las deducciones relacionadas con estas actividades, tienen como objetivo fortalecer aquellas industrias relacionadas con la cultura. La base de la deducción en este caso son los costes totales de producción y de la obtención de copias, publicidades y promoción. Los porcentajes de deducción aplicables son un 25% sobre el primer millón de la base y del 20% sobre el exceso, no pudiendo superar la deducción total los 3 millones de euros.

En los Territorios Forales del País Vasco, se permiten dos deducciones para incentivar las actividades culturales. Se permite una sobre producciones audiovisuales, al igual que en el territorio común, pero en este caso, el productor podrá deducirse un máximo de un 40% de los gastos de producción, obtención de copias y promoción, con el mismo límite que en el territorio común, 3 millones de euros. La segunda deducción consiste en un 5% sobre los gastos de edición de libros.

En Navarra, la deducción bajo este concepto consiste en un 35% de los gastos en estas actividades. La base de la deducción está formada por los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción, con el límite máximo del 50%. Para que esta deducción sea efectiva al menos el 25% de la base de la deducción debe corresponder a gastos realizados en territorio Navarro.

### **3.4.3. Creación de empleo:**

Como incentivo para la creación de empleo en el artículo 37 LIS encontramos dos deducciones, las cuales están condicionadas al mantenimiento de la relación laboral al menos durante 3 años desde la fecha de inicio.

La primera deducción consiste en que aquellas entidades que no tengan personal contratado, en el caso de contratar a un primer trabajador mediante un contrato indefinido y este sea menor de 30 años, podrán deducirse 3.000 euros de la cuota íntegra.

La segunda supone que aquellas empresas que tengan una plantilla inferior a los 50 trabajadores, si realizan contratos indefinidos a trabajadores que están siendo beneficiarios de una prestación por desempleo, pueden deducirse de la cuota íntegra el 50% del menor de los siguientes importes: el importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir o el importe correspondiente a 12 mensualidades de la prestación por desempleo. (Sánchez et al, 2015)

Un apartado especial dentro de este epígrafe, es la creación de empleo para trabajadores con discapacidad. Esta deducción va a tener distintas cuantías dependiendo del grado de discapacidad del trabajador. Si el grado de discapacidad del trabajador se encuentra entre el 33% - 65%, la entidad podrá deducirse 9.000 euros por cada persona/año de incremento de la plantilla. En el caso de que el grado de discapacidad sea igual o superior al 65% la cantidad deducible es de 12.000 euros.

En los Territorios Forales del País Vasco, con carácter general se realizará una deducción de 4.900 euros y se podrá aumentar dicha deducción hasta los 9.800 en caso de que la persona contratada está incluida en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción. En el caso de que el trabajador esté

contratado a tiempo parcial, el importe de la deducción se reducirá a la proporción de la jornada desempeñada por el trabajador. Es más beneficiosa la deducción en estos Territorios Forales, ya que en territorio común la cantidad de deducción es menor, 3.000 euros, y además para poder efectuarse la deducción el contrato debe ser indefinido, y no contempla ninguna opción para los contratos a tiempo parcial.

#### **3.4.4. Deducciones adicionales en los Territorios forales:**

En el País Vasco se permiten varias deducciones a mayores que no se contemplan en el Territorio Común. Son las siguientes:

- Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos: consiste en que el contribuyente tiene derecho a deducirse un 10% de las cantidades invertidas en ciertos activos no corrientes, estos activos son los siguientes: aquellos que formen parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias, la adquisición de pabellones industriales rehabilitados, los adquiridos para rehabilitar o la rehabilitación de pabellones industriales que ya forman parte del activo de la entidad, los activos correspondientes a aplicaciones informáticas y las inversiones en infraestructuras construidas o adquiridas para prestar un servicio público.
- Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de las fuentes de energía: consiste en la reducción de un 30% sobre la cuota del importe de las inversiones realizadas en tecnologías limpias. Podrán deducirse también un 15% de las inversiones en activos nuevos del inmovilizado material, de los gastos de limpieza de suelos contaminados, de las inversiones realizadas en activos nuevos de inmovilizado necesarios para la minimización, reutilización y valoración de residuos, para la movilidad y el transporte sostenible, para la minimización del consumo de agua y su depuración, para el empleo de energías renovables y eficiencia energética y para la regeneración medioambiental de espacios naturales.

La normativa de Navarra, al igual que la de los Territorios Forales del País Vasco, permite una serie de deducciones que no se recogen en el Territorio Común. Estas deducciones son las siguientes:

- Deducciones por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias: las nuevas inversiones en elementos de inmovilizado material y en inversiones inmobiliarias, excluyendo los terrenos, y que estén afectos a la actividad económica de la empresa, se podrán deducir en un 10% sobre la cuota líquida del impuesto.
- Deducción por gastos de publicidad derivados de actividades de patrocinio: van a ser deducibles de la cuota líquida los gastos de publicidad que sean derivados de contratos de patrocinio de actividades deportivas, culturales y de asistencia social que sean declaradas de interés social. En esta deducción los porcentajes se aplican por tramos: hasta 30.000 euros se aplica un 30%, al exceso de esta cantidad hasta los 60.000 euros se le aplica el 35%, y al resto se le aplica el 40%.
- Deducción por inversión en instalaciones de energías renovables y en movilidad eléctrica. Se podrán deducir de la cuota líquida el 15% de las inversiones en: instalaciones afectas a la actividad económica que utilicen energía procedente de fuentes renovables, en proyectos en los que sea obligatorio la instalación de energías renovables para la producción de agua caliente sanitaria y en las instalaciones que emplean bombas de calor.

### **3.5. Cuota diferencial:**

La cuota diferencial es el resultado de deducir de la cuota íntegra las retenciones e ingresos a cuenta que ha tenido que ir soportando la entidad y los pagos fraccionados. Una vez deducidos estos conceptos, tendremos la cantidad a ingresar o a devolver de la liquidación del impuesto.

El pago fraccionado sirve como anticipo del pago definitivo del Impuesto de Sociedades y tiene la consideración de deuda tributaria. Esta obligación la tienen tanto las entidades residentes como no residentes con establecimiento

permanente en territorio español. El sujeto tiene la obligación de, en los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, realizar dicho pago fraccionado a cuenta de la liquidación que corresponda al periodo impositivo. (Rubio,2003)

Existen dos modalidades para determinar la base de los pagos fraccionados, una modalidad que se aplica de manera general y una opcional, la cual es obligatoria para aquellas entidades que tengan una cifra de negocios superior a 6.000.000 euros.

En el primer caso, la base se calcula aplicando el porcentaje del 18% sobre la cuota íntegra del último periodo impositivo, minorada en las deducciones, bonificaciones y las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes. En el segundo, la base de los pagos fraccionados se calcula sobre la base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural. Para calcular la base de los pagos fraccionados en este caso se aplican las siguientes reglas:

- Al contribuyente cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 10.000.000 euros se le aplica un 5/7 por el tipo de gravamen redondeado por exceso.
- Al contribuyente cuya cifra de negocios supere el importe anteriormente mencionado se le aplica 19/20 por el tipo de gravamen redondeado por exceso.

En Navarra se establece un único pago fraccionado, el cual se debe realizar en los 20 primeros días naturales de octubre. El contribuyente va a poder acogerse a cualquiera de las dos modalidades siguientes:

- El 30% de la cuota efectiva del último periodo impositivo, minorada en las retenciones e ingresos a cuenta.
- El 20% de la base imponible del periodo de los 9 primeros meses de cada año natural.

En los Territorios Forales del País Vasco no se establece la obligación de realizar pagos fraccionados a cuenta, no obstante, estos territorios disponen de modelos de pagos fraccionados para aquellas entidades sometidas a normativa común.

#### **4. RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO:**

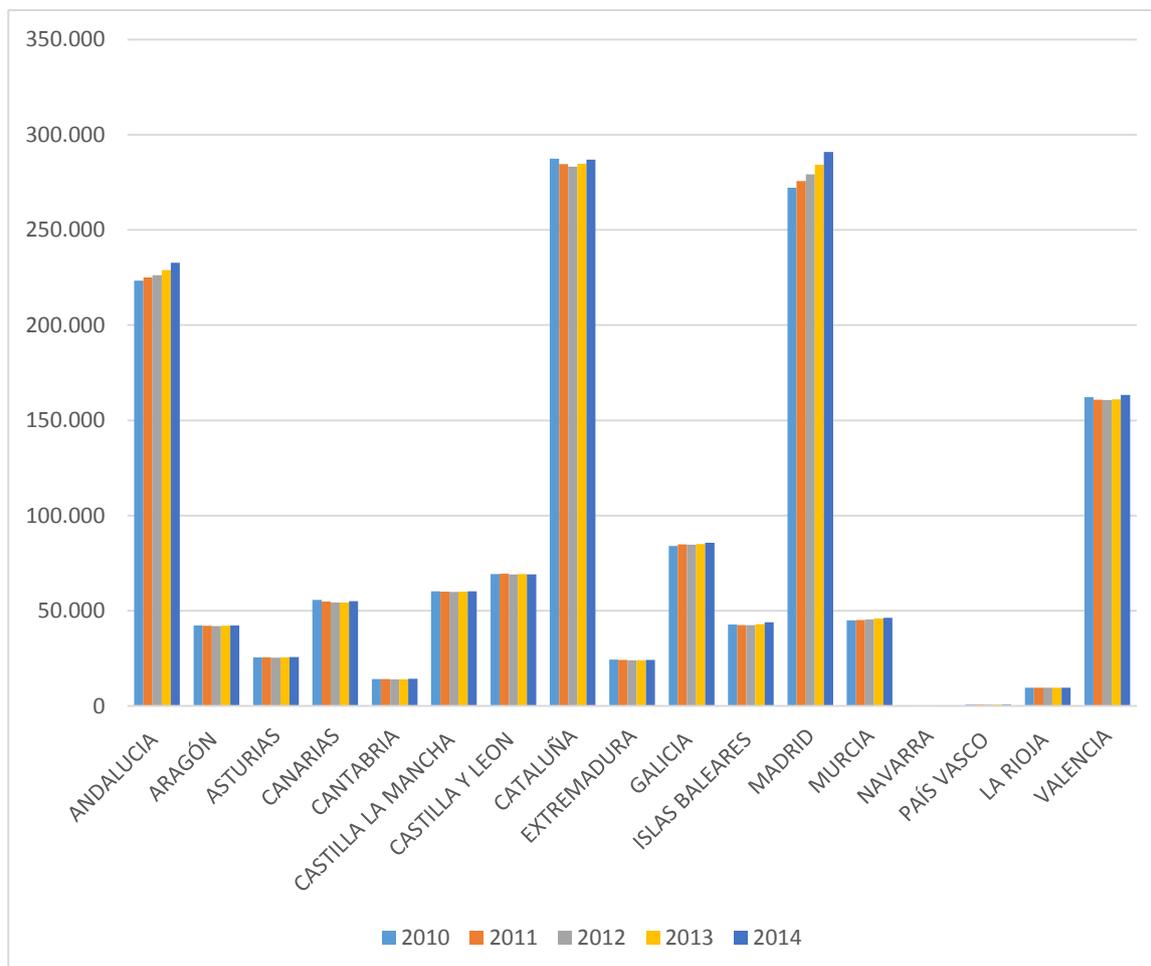
En este apartado lo que se pretende es tener una visión conjunta de la recaudación del impuesto por comunidades autónomas y la variación del año 2010 al 2014. Con estos cinco años podemos tener una idea de cómo ha evolucionado el impuesto, esto son los últimos años sobre los que se tienen datos. El año 2014 es un año interesante ya que es el año en el que la economía comienza a salir de la recesión que comenzó en 2007 y además se publicó en el Boletín Oficial del Estado la nueva Ley 27/2014 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, la cual entró en vigor el 1 de enero de 2015. En los territorios forales del País Vasco también se producen modificaciones en la regulación del impuesto, durante este año y el anterior.

El periodo de análisis se sitúa dentro del contexto de crisis económica, la cual, incidió de manera muy negativa en la evolución de los ingresos tributarios, entre el año 2007 y el 2014, reduciendo la recaudación en un 58% en este periodo. (Expansión, 2016)

Para comparar la recaudación por comunidades autónomas se han utilizado los datos de la cuota líquida en cada comunidad de los cinco años de estudio. Se utiliza este dato ya que es el dato anterior en la liquidación del impuesto a las retenciones e ingresos a cuenta y los pagos fraccionados, es decir, es la cantidad que realmente se tributa. También nos ha parecido interesante estudiar la evolución del número de declarantes.

Este análisis de cuantitativo se divide en dos partes. En la primera se recogen los datos de todas las comunidades autónomas. En esta primera parte, los datos referentes al País Vasco y a Navarra, no incluyen a aquellas entidades que realizan exclusivamente operaciones en estos territorios, ni a aquellas que presentan liquidación en estos territorios, aunque operen parcialmente en otros. La segunda parte recoge los datos de aquellas empresas que presentan declaración consolidada en los cuatro Territorios Forales.

**Gráfico 4.1: Número de declarantes por comunidades autónomas**



Fuente: Elaboración propia a partir de datos publicados por la Agencia Tributaria.

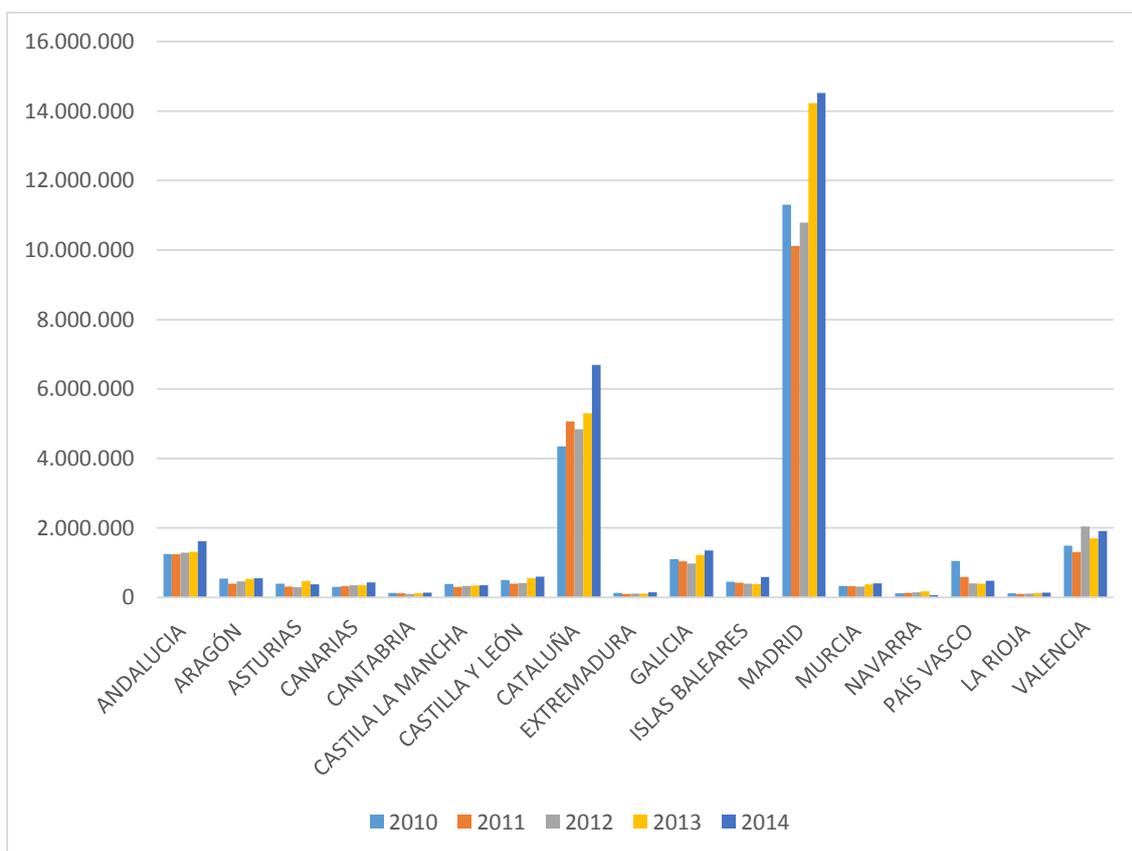
La variación del número de empresas en este periodo no ha sido muy significativa de manera general, en aquellas comunidades donde el número de declarantes es mayor, es donde se puede apreciar una mayor variación. Estas comunidades son Andalucía, Cataluña, Madrid y Valencia.

Tanto en Cataluña como en Valencia, se puede apreciar como el número de declarantes disminuyen en 2011 y 2012 y posteriormente aumentan teniendo en el año 2014 una situación parecida a la del 2010. En el caso de Madrid y Andalucía, esta variable ha sufrido una variación positiva a lo largo del periodo, aumentando en total en 18.775 empresas en el primer caso, y en 9.481 en el segundo.

El crecimiento del número de empresas en Andalucía se debe principalmente al crecimiento en el sector primario, el cual se incrementó un 13% en el año 2014, en un contexto de ligero descenso de la ocupación a nivel nacional. Esta cifra es muy superior a las del sector secundario (1,5%) y terciario (1,7%). (Informe Económico de Andalucía, 2014).

Hemos comprobado, que al final del periodo de análisis, la situación es parecida a la del principio. El número de empresas en 2014 es 32.657 mayor que en 2010.

**Gráfico 4.2: Cuota líquida positiva por comunidades autónomas**



Fuente: Elaboración propia a partir de datos publicados por la Agencia Tributaria. Datos en miles de euros.

La variación de la cuota líquida ha evolucionado de manera más significativa que el número de declarantes. En la mayoría de las comunidades la cifra inferior se registra en el año 2011, pero finalmente prácticamente todas consiguen alcanzar la cifra que tenían en 2010 y en muchos casos superarla.

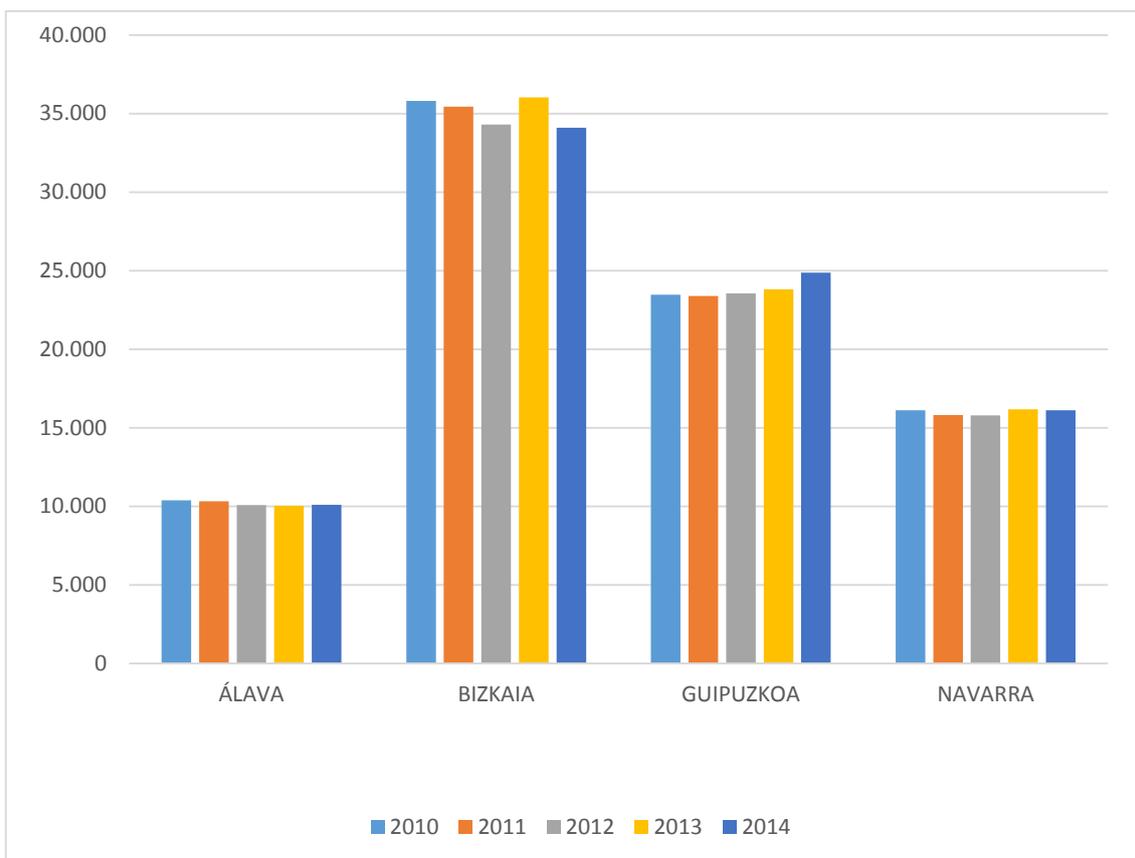
Hay que destacar el caso del País Vasco, donde la cuota líquida en 2010 es muy superior que el resto de años, y en 2014 no consigue recuperarse, concretamente la cifra del primer año de análisis es 568.440.000 euros superior que al final del periodo.

Madrid y Cataluña son las comunidades que tienen una mayor cuota líquida, que corresponden con las mismas comunidades que tienen un mayor número de declarantes. En el primer caso la cuota líquida disminuye en los años 2011 y 2012, pero al final del periodo supera con creces la situación inicial, concretamente en 3.212.845.000 euros. En el segundo caso la evolución ha sido positiva a lo largo del periodo del análisis, aumentando la cifra al final del periodo en 2.344.314.000 euros con respecto al primer año de análisis.

De manera general, la cuota líquida ha experimentado una variación positiva entre el principio y el final del periodo. En el año 2014 la cifra es de 6.440.259.000 euros más que en 2010.

A continuación, vamos a analizar los datos referentes a aquellas entidades que presentan declaración consolidada en los Territorios Forales. Como ya sabemos aquellas empresas que presenten declaración en estos territorios van a tener una serie de beneficios fiscales. El hecho de mantener los privilegios en términos tributarios en estos territorios podría considerarse una medida para atraer la localización de las empresas a estos territorios. Cuando hablamos de privilegios, nos estamos refiriendo a las bonificaciones y deducciones fiscales, a priori parece que esto supone un menor ingreso fiscal, en la práctica la realidad es distinta, ya que es preferible ingresar una cuota reducida a no ingresar prácticamente nada si la empresa se localiza en otro sitio. La Unión Europea ha intervenido varias veces declarando ilícitas alguna de las ventajas fiscales otorgadas a estos territorios, ya que como hemos comentado anteriormente esto supone una venta fiscal en perjuicio de otros territorios.

**Gráfico 4.3: Número de declarantes en los territorios forales**



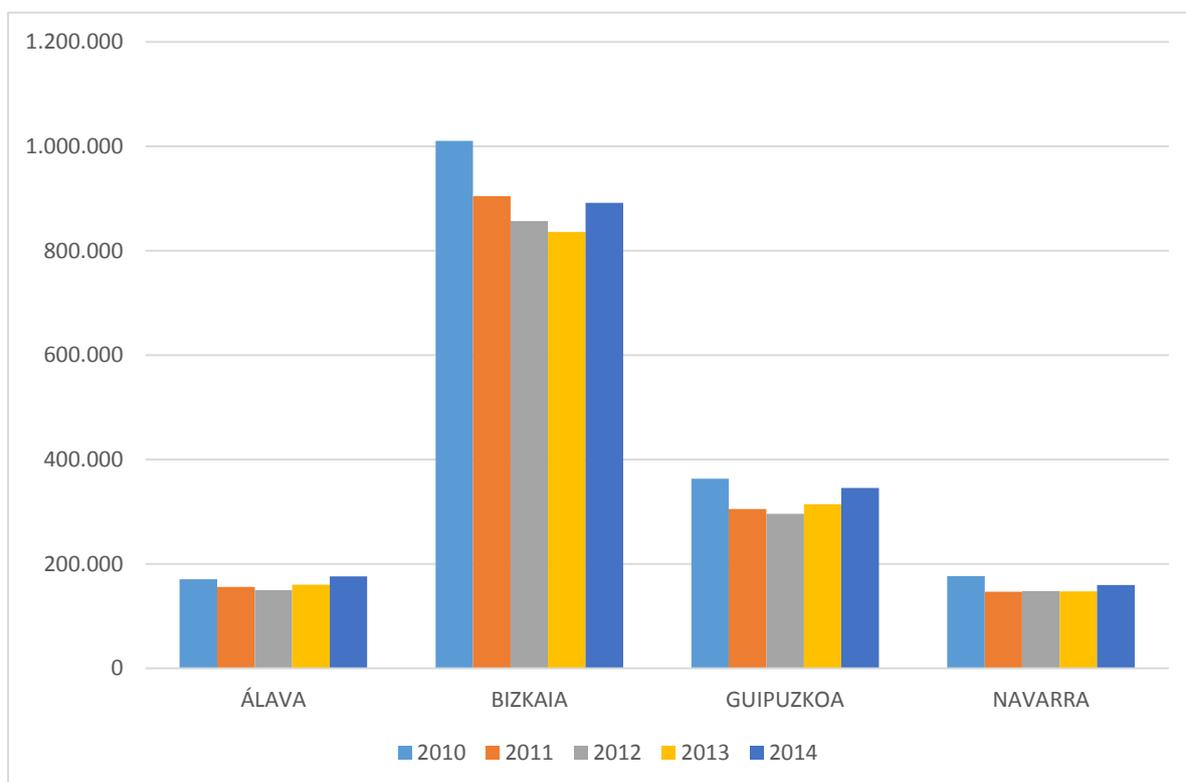
Fuente: Elaboración propia a partir de datos publicados por las Haciendas Forales.

En los territorios forales el número de empresas prácticamente no ha variado a lo largo del periodo analizado en ninguno de ellos. El territorio foral que tiene un mayor número de empresas es Bizkaia, que cuenta en torno a 35.000 empresas durante todo el periodo. Agrupando los datos del conjunto de los territorios del País Vasco, comprobamos que la cifra es muy superior a la de Navarra, en el primer caso tributan en torno a las 69.000 empresas y en el segundo, sobre unas 16.000.

Una vez realizado los dos análisis del número de empresas, hemos podido comprobar que en realidad los datos referentes a las comunidades de Navarra y País Vasco son más favorables que lo que representaba el gráfico 4.1. Así, podemos observar que Navarra se sitúa por encima de comunidades como Cantabria y La Rioja. La comunidad del País Vasco toma una posición media,

situándose al mismo nivel que Castilla y León y colocándose por encima de comunidades como Murcia y Castilla la Mancha.

**Gráfico 4.4: Cuota líquida en los Territorios Forales**



Fuente: Elaboración propia a partir de datos publicados por las Haciendas Forales. Datos en miles de euros.

En cuanto a la cuota líquida ha sufrido de forma general una variación negativa en los años centrales del periodo, 2011, 2012 y 2013. Al final del periodo, con excepción de Álava, que consigue superarla, ningún territorio consigue alcanzar la cifra inicial, aunque se encuentran cerca.

Se puede observar que Bizkaia es el territorio con mayor cuota líquida a lo largo de todo el periodo, y el País Vasco en su conjunto tiene una cuota líquida muy superior a la de Navarra. En 2014 la cuota líquida en el País Vasco fue de 1.413.371.000 euros frente a los 159.649.000 de Navarra.

Como hemos comentado en el gráfico anterior, una vez realizado el análisis de las entidades que presentan declaración consolidada, comprobamos que

realmente la situación en estas dos comunidades es distinta de la que veíamos en el gráfico 4.2. En el caso del País Vasco pese a ser una comunidad pequeña, tiene una mejor posición que comunidades más grandes, por tanto, se puede apreciar la influencia que supone que en esta comunidad sus tres provincias son consideradas territorios forales. En la comunidad de Navarra, como hemos comentado anteriormente la cifra es muy inferior al País Vasco, pero tras este segundo análisis la situación es mucho más favorable, situándose por encima de comunidades como Cantabria, Extremadura y La Rioja.

## **5. CONCLUSIONES**

El objetivo del trabajo era claro, conocer cuáles son las diferencias entre la normativa de los Territorios Forales y del Territorio Común a la hora de realizar la liquidación del Impuesto de Sociedades, y comprobar si estas diferencias en la normativa suponen alguna ventaja fiscal para alguno de estos territorios. Una vez realizado el trabajo he podido comprobar que efectivamente, la distinta regulación de los Territorios Forales supone una ventaja para estos territorios.

Tanto en el País Vasco como en Navarra se permiten más ajustes al resultado contable, en el primer caso, estos ajustes son en concepto de fondo de comercio financiero, fondo de comercio y aportes a sistemas de previsión social, en el segundo caso se permite un ajuste a mayores por fondo de comercio. Otra ventaja de estos territorios en este apartado es que las tablas de amortización en estos territorios permiten coeficientes máximos más elevados.

En el cálculo de la Cuota íntegra estos territorios tienen una regulación menos favorable que la del Territorio Común, ya que tienen un tipo de gravamen general de un 28% frente al 25% del Territorio Común, sin embargo, los tipos de gravamen específicos, es decir, los que se aplican a aquellas entidades que cumplen unos requisitos, también son más beneficiosos que los que se aplican en los Territorios Forales.

En el País Vasco, a diferencia del Territorio Común no se permiten reducciones en concepto de bonificaciones, en Navarra sí se permiten estas reducciones, que, de nuevo, son más favorables que en el Territorio Común.

Las normativas de los Territorios Forales regulan más deducciones para el cálculo de la cuota líquida, además las deducciones que comparten con el Territorio Común son más ventajosas en estos territorios, en cuanto a los porcentajes aplicables. Las deducciones que se aplican exclusivamente en el País Vasco están orientadas a favorecer las inversiones en activos no corrientes nuevos y las inversiones y gastos vinculados a proyecto. En Navarra, estas deducciones exclusivas están orientadas a favorecer tanto inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material como inversiones inmobiliarias y en instalaciones de energías renovables y en movilidad eléctrica, también buscan favorecer actividades de publicidad.

Tras el análisis de datos, hemos podido comprobar que efectivamente la existencia de distinta regulación en los Territorios Forales supone un incentivo para la localización de las empresas en dichos territorios, sobre todo en la comunidad del País Vasco. Las comunidades que tienen una mayor cuota líquida a lo largo del periodo son las mismas que tienen un mayor número de declarantes. Sólo la comunidad de Madrid aporta un 47,81% a la cuota líquida total, y entre las cuatro comunidades de mayor número de declarantes aportan el 81,48%.

Como hemos dicho anteriormente 2014 es el último año sobre el que se han publicado datos oficiales, pero nos hubiera gustado poder contar con datos de las declaraciones de 2015 y 2016 para poder ver la influencia de los cambios normativos que entraban en vigor con la publicación de la nueva ley del Impuesto sobre Sociedades.

## 6. BIBLIOGRAFIA

Andía, A. (2017): *Memento práctico fiscal foral*. Editorial Francis Lefebvre, Madrid.

Albi, P. Paredes, R. y Rodríguez, J.A. (2017): *Sistema fiscal español II*. Editorial Ariel Economía y Empresa, Barcelona.

Borrás, F. y Navarro, J.V. (2016): *Impuesto de sociedades (2), regímenes especiales*. Editorial CEF, Madrid.

Borrás, F. y Navarro, J.V. (2017): *Impuesto sobre sociedades (1)*. Editorial CEF, Madrid.

García, A. (1999): *La financiación de las comunidades autónomas*. Editorial Universidad de Castilla la Mancha, Cuenca.

Secretaría general de economía, (2014): *Informe Económico de Andalucía*. Editorial Conserjería de Economía y Conocimiento, Sevilla.

Inspección General del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, (2015-2010): *Memoria de la administración tributaria*. Editorial Secretaría General de Economía, Madrid.

Pascual, E. (1998): *Impuesto sobre sociedades y contabilidad*. Editorial lex nova, Madrid.

Rubio, J.J. (Dir.) (2003): *Manual del Impuesto Sobre Sociedades*. Editorial Instituto de estudios fiscales, Madrid

Sánchez, J.A. y García-Torres, M.J. (2015): *Beneficios fiscales, incentivos y deducciones en la tributación empresarial y familiar*. Editorial CISS, Madrid.

- **Webgrafía**

Agencia tributaria.

<http://www.agenciatributaria.es/>

Hacienda Navarra ; Impuesto de Sociedades

[http://www.navarra.es/home\\_es/Gobierno+de+Navarra/Organigrama/Los+departamentos/Economia+y+Hacienda/Organigrama/Estructura+Organica/Hacienda/Impuestossociedades.htm](http://www.navarra.es/home_es/Gobierno+de+Navarra/Organigrama/Los+departamentos/Economia+y+Hacienda/Organigrama/Estructura+Organica/Hacienda/Impuestossociedades.htm)

Informe anual integrado de la Hacienda Vasca

[http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/iai\\_2015/es\\_def/adjuntos/2015%20IAI.pdf](http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/iai_2015/es_def/adjuntos/2015%20IAI.pdf)

[http://www.euskadi.eus/contenidos/documentacion/iai\\_2014d/es\\_def/adjuntos/2014%20IAI.pdf](http://www.euskadi.eus/contenidos/documentacion/iai_2014d/es_def/adjuntos/2014%20IAI.pdf)

[http://www.euskadi.eus/contenidos/documentacion/iai\\_2013/eu\\_def/adjuntos/2013%20IAI.pdf](http://www.euskadi.eus/contenidos/documentacion/iai_2013/eu_def/adjuntos/2013%20IAI.pdf)

[http://www.euskadi.eus/contenidos/documentacion/iai\\_2012/es\\_def/adjuntos/2012%20IAI.pdf](http://www.euskadi.eus/contenidos/documentacion/iai_2012/es_def/adjuntos/2012%20IAI.pdf)

[http://www.euskadi.eus/contenidos/documentacion/iai/es\\_iai\\_2011/adjuntos/2011%20IAI.pdf](http://www.euskadi.eus/contenidos/documentacion/iai/es_iai_2011/adjuntos/2011%20IAI.pdf)

Martínez, A. (2017): “Nuevo cambio en el régimen de compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto de Sociedades”. Disponible en :<http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscal/nuevo-cambio-en-el-regimen-de-compensacion-de-bases-imponibles-negativas-en-el-impuesto-sobre-sociedades>

López, X. (2015): “Impuesto de sociedades: la reserva de capitalización>> *Sanahuja Miranda*”. Disponible en: <https://www.sanahuja-miranda.com/es/blog/impuesto-de-sociedades-la-reserva-de-capitalizacion>

Expansión (2014): “Cataluña cuenta con más empresas que Madrid, pero las madrileñas facturan más que las catalanas”. Disponible en :<http://www.expansion.com/2014/12/11/economia/1418310509.html>

Expansión (2016): “La recaudación del Impuesto de Sociedades ha caído un 58% desde el inicio de la crisis” Disponible en: <http://www.eleconomista.es/economia/noticias/7419090/03/16/Economia-Fiscal-Los-ingresos-del-Impuesto-de-Sociedades-han-caido-un-58-desde-el-inicio-de-la-crisis.html>

- **Normativa:**

Ley 27/ 2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Norma foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en Álava

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en Bizkaia.

Norma foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades, en Gipuzkoa

Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en

## 7. ANEXO

El siguiente anexo recoge los datos sobre los que se ha realizado el apartado cuarto del trabajo, el análisis de datos

### 7.1 Cuota líquida positiva por Comunidades Autónomas

#### 7.1.1 Datos año 2010

COMUNIDAD	CUOTA LÍQUIDA	Nº DECLARANTES
ANDALUCIA	1.249.661	223.300
ARAGÓN	544.929	42.332
ASTURIAS	398.336	25.482
CANARIAS	299.190	55.601
CANTABRIA	124.657	14.134
CASTILLA LA MANCHA	381.013	60.206
CASTILLA Y LEÓN	493.090	69.280
CATALUÑA	4.344.794	287.425
EXTREMADURA	125.029	24.260
GALICIA	1.104.420	84.021
ISLAS BALEARES	451.649	42.796
MADRID	11.309.040	272.174
MURCIA	331.127	44.869
NAVARRA	119.206	244
PAÍS VASCO	1.049.030	697
LA RIOJA	116.406	9.480
VALENCIA	1.487.097	162.100

### 7.1.2 Datos año 2011

COMUNIDAD	CUOTA LÍQUIDA	Nº DECLARANTES
ANDALUCIA	1.237.391	225.060
ARAGÓN	398.083	42.167
ASTURIAS	312.868	25.439
CANARIAS	320.886	54.805
CANTABRIA	122.873	14.105
CASTILLA LA MANCHA	300.068	60.068
CASTILLA Y LEÓN	397.143	69.405
CATALUÑA	5.061.904	284.559
EXTREMADURA	100.118	24.184
GALICIA	1.040.180	84.776
ISLAS BALEARES	420.650	42.493
MADRID	10.124.026	275.744
MURCIA	322.147	45.025
NAVARRA	131.162	248
PAÍS VASCO	584.344	681
LA RIOJA	96.706	9.493
VALENCIA	1.307.545	160.622

### 7.1.3 Datos año 2012

COMUNIDAD	CUOTA LÍQUIDA	Nº DECLARANTES
ANDALUCIA	1.282.068	226.165
ARAGÓN	460.444	42.000
ASTURIAS	296.442	25.400
CANARIAS	343.807	54.290
CANTABRIA	102.791	13.953
CASTILLA LA MANCHA	326.534	59.880
CASTILLA Y LEÓN	411.317	69.170
CATALUÑA	4.840.627	283.170
EXTREMADURA	109.685	23.912
GALICIA	969.806	84.730
ISLAS BALEARES	391.943	42.431
MADRID	10.790.092	279.158
MURCIA	314.559	45.370
NAVARRA	145.972	279
PAÍS VASCO	404.493	683
LA RIOJA	112.328	9.517
VALENCIA	2.040.320	160.622

#### 7.1.4 Datos año 2013

COMUNIDAD	CUOTA LÍQUIDA	Nº DECLARANTES
ANDALUCIA	1.313.312	228.823
ARAGÓN	530.704	42.133
ASTURIAS	465.979	25.465
CANARIAS	349.569	54.410
CANTABRIA	114.399	13.967
CASTILLA LA MANCHA	336.834	59.982
CASTILLA Y LEÓN	548.058	69.200
CATALUÑA	5.305.593	284.822
EXTREMADURA	106.552	23.998
GALICIA	1.218.386	85.018
ISLAS BALEARES	384.651	42.877
MADRID	14.232.548	284.250
MURCIA	374.406	45.969
NAVARRA	172.570	220
PAÍS VASCO	391.672	652
LA RIOJA	117.278	9.549
VALENCIA	1.696.376	161.070

#### 7.1.5 Datos año 2013

COMUNIDAD	CUOTA LÍQUIDA	Nº DECLARANTES
ANDALUCIA	1.313.312	228.823
ARAGÓN	530.104	42.133
ASTURIAS	465.979	25.465
CANARIAS	349.569	54.410
CANTABRIA	114.399	13.967
CASTILLA LA MANCHA	336.834	59.982
CASTILLA Y LEÓN	548.058	69.200
CATALUÑA	5.305.593	284.822
EXTREMADURA	106.552	23.998
GALICIA	1.218.386	85.675
ISLAS BALEARES	384.651	43.945
MADRID	14.232.548	290.949
MURCIA	374.406	46.319
NAVARRA	172.570	219
PAÍS VASCO	391.672	656
LA RIOJA	117.278	9.621
VALENCIA	1.696.376	163.262

### 7.1.6 Datos 2014

COMUNIDAD	CUOTA LÍQUIDA	Nº DECLARANTES
ANDALUCIA	1.620.781	232.781
ARAGÓN	551.282	42.201
ASTURIAS	378.084	25.641
CANARIAS	434.889	55.033
CANTABRIA	141.494	14.186
CASTILLA LA MANCHA	352.751	60.282
CASTILLA Y LEÓN	599.153	69.113
CATALUÑA	6.689.108	287.006
EXTREMADURA	143.570	24.169
GALICIA	1.348.438	85.675
ISLAS BALEARES	583.771	43.945
MADRID	14.521.885	290.949
MURCIA	406.211	46.319
NAVARRA	67.073	219
PAÍS VASCO	480.590	656
LA RIOJA	136.919	9.621
VALENCIA	1.012.934	163.262

Estas tablas recogen los datos de la cuota líquida de cada Comunidad Autónoma, y el número de empresas en cada una de ellas. Los datos que he utilizado para realizar las tablas son los aportados por la Agencia Tributaria.

### 7.2 Datos referentes a los Territorios Forales año

#### 7.2.1 Datos 2010

TERRITORIOS	CUOTA LÍQUIDA	Nº DECLARANTES
ÁLAVA	170.458	10.373
BIZKAIA	1.010.206	35.800
GUIPUZKOA	363.160	23.463
NAVARRA	176.528	16.120

### 7.2.2 Datos 2011

TERRITORIO	CUOTA LÍQUIDA	Nº DECLARANTES
ÁLAVA	155.868	10.317
BIZKAIA	904.683	35.446
GUIPUZKOA	305.510	23.395
NAVARRA	146.666	15.791

### 7.2.3 Datos año 2012

TERRITORIO	CUOTA LÍQUIDA	Nº DECLARANTES
ÁLAVA	150.032	10.075
BIZKAIA	857.111	34.292
GUIPUZKOA	296.129	23.556
NAVARRA	148.192	15.791

### 7.2.4 Datos año 2013

TERRITORIOS	CUOTA LÍQUIDA	Nº DECLARANTES
ÁLAVA	159.957	10.031
BIZKAIA	836.206	36.024
GUIPUZKOA	314.649	23.816
NAVARRA	147.180	16.163

### 7.2.5 Datos año 2014

TERRITORIOS	CUOTA LÍQUIDA	Nº DECLARANTES
ÁLAVA	176.341	10.096
BIZKAIA	891.531	34.105
GUIPUZKOA	345.499	24.870
NAVARRA	159.649	16.120

Estas tablas recogen los datos referentes a la cuota líquida y al número de declarantes en cada uno de los cuatro Territorios Forales. Los datos utilizados son aquellos aportados por las Haciendas Forales